

Pires: ICMS deve ser excluído da base do Funrural da agroindústria

Foi recentemente publicado (em 20/5/2021) o acórdão proferido pelo Plenário do STF no [RE 1.187.264](#), que tratou da questão relativa à exclusão do ICMS da base de cálculo da CPRB — Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta. Na ocasião, vencidos os ministros Marco Aurélio (relator original), Ricardo Lewandowski, Cármen Lúcia e Rosa Weber, a Corte decidiu pela legitimidade da exigência da ICMS na base de cálculo.



Por ocasião do julgamento, feito em 24/2/2001, o resultado

inicialmente causou certa perplexidade. Afinal, a própria Corte havia fixado entendimento, no conhecido [RE 574.706](#), no sentido de que o ICMS não pode ser incluído nas bases do PIS/Cofins — tributos que, tal qual a CPRB, igualmente adotam a receita como base de cálculo — tendo recentemente ratificado que o ICMS a excluir é o destacado, afastando com isso qualquer discussão a esse respeito. O Superior Tribunal de Justiça, de seu turno, também havia decidido em regime repetitivo pela exclusão do ICMS da base de cálculo da CPRB, justamente por entender aplicável o mesmo raciocínio adotado no [RE 574.706](#) [\[1\]](#).

Uma *possível* — mas que desde já se adianta inaplicável — decorrência do julgado atinente à CPRB poderia ser no sentido de que o ICMS poderia ser igualmente computado na base de cálculo de outros tributos calculados sobre a receita bruta, como sucede com o Funrural devido pelas agroindústrias e regulado pelo artigo 22-A da Lei 8.212/91, na redação conferida pela Lei 10.256/01.

Uma leitura atenta do acórdão do RE 1.187.264, no entanto, conduz a entendimento distinto.

De fato, o exame da questão passa pela aplicação da *teoria de precedentes*, que foi recebida e aprofundada pela atual legislação processual civil. Concluído o julgamento sob o regime repetitivo, compete ao intérprete extrair do acórdão a sua efetiva razão (ou razões) de decidir. A *ratio decidendi*, na terminologia mais atualizada.

Ainda que o entendimento do Supremo Tribunal Federal venha cada vez mais se inclinando por rejeitar a *transcendência dos motivos determinantes* [2] — que, grosso modo, implica tornar vinculantes as razões de decidir de determinada questão jurídica —, o fato é que, vinculante ou não, a *ratio* da decisão servirá de elemento essencial e decisivo na resolução de litígio cujo substrato fático-jurídico seja idêntico ou ao menos semelhante. É a partir da identificação da *ratio* que será viável apurar a existência ou não do *distinguishing* (terminologia também atualmente utilizada) em determinado litígio.

Em outras palavras, a identificação dos fundamentos determinantes permitirá identificar o grau de aproximação entre o precedente já julgado e a questão que esteja para ser decidida.

Dentre os vários critérios propostos pela doutrina para identificação da *ratio* e, consequentemente, que permite apurar se há ou não *distinguishing* com relação a tema semelhante, tem destaque aquele que propõe uma *inversão* de interpretação, sugerido por José Rogério Cruz e Tucci [3]. Recomenda o citado autor a inversão do "*teor do núcleo decisório*" e indaga "*se a conclusão permaneceria a mesma, se o juiz tivesse acolhido a regra invertida. Se a decisão ficar mantida, então a tese originária não pode ser considerada ratio decidendi; caso contrário, a resposta será positiva*".

No caso, a razão (*ratio*) principal e decisiva pela qual a Suprema Corte, no RE 1.187.264 relativo à CPRB, não aplicou o entendimento adotado no RE 574.706 pertinente ao PIS/Cofins, é claramente perceptível na leitura dos votos que foram declarados: sendo *facultativa* a adoção da CPRB, "*não poderia a empresa aderir ao novo regime de contribuição por livre vontade e, ao mesmo tempo, querer se beneficiar de regras que não lhe sejam aplicáveis*" (trecho do voto do ministro Alexandre de Moraes).

Foi aduzido, ainda, dever-se "*compreender que cabe a cada contribuinte verificar se recolher a CPRB, tal como prevista pelo legislador, com a inclusão do ICMS em sua base de cálculo, é, em poucas palavras, melhor ou pior do que recolher a contribuição sobre a folha, nos moldes do regime comum*" (trecho do voto do ministro Dias Toffoli), reportando-se o voto, nesse ponto, a acórdão de relatoria do ministro Gilmar Mendes em outro caso sobre o mesmo tema (RE 954.262 AgR), no qual pontuou que "*não pode o contribuinte optar por regime tributário mais favorecido e ao mesmo tempo combiná-lo com características mais benéficas do regime geral de tributação*".

Portanto, parece claro que o elemento decisivo que levou a Suprema Corte a adotar o entendimento de que o ICMS poderia ser computado na base de cálculo da CPRB está no fato de que a adoção da receita bruta como base de cálculo, ao invés do regime normal de tributação sobre a folha de salários, é uma faculdade colocada à disposição do contribuinte. Sendo uma faculdade, uma vez exercida a opção não poderia o contribuinte insurgir-se contra qualquer aspecto.

Trata-se de entendimento, inclusive, em conformidade com a posição do Poder Judiciário em outros temas que envolvem faculdades e/ou opções exercidas pelo contribuinte.



É o que já decidiu o Supremo, por exemplo, com relação ao regime do Simples [\[4\]](#) e tem o Superior Tribunal de Justiça decidido com relação à inclusão ou não do ICMS nas bases de cálculo do IRPJ/CSL dos contribuintes sujeitos ao regime do lucro presumido (que também adota a receita como base), a partir do que se firmou o entendimento de que *"não é possível para a empresa alegar em juízo que é optante pelo lucro presumido para em seguida exigir as benesses a que teria direito no regime de lucro real, mesclando regimes de apuração"* [\[5\]](#).

Portanto, em matéria de regimes fiscais facultativos o entendimento predominante é na linha de que, ao aderir, o contribuinte sujeita-se ao *pacote completo*, sem possibilidade de escolher a parte boa e impugnar o que considera parte ruim (salvo, evidentemente, com relação a condições ou requisitos que se mostrem nitidamente ilegais ou contrários ao texto constitucional, como sucede, exemplificativamente, com as cláusulas de "confissão irretratável" da dívida tão comuns nos parcelamentos em geral [\[6\]](#)).

Levando-se tudo isso em conta, com relação ao Funrural devido pelas agroindústrias (salvo as que se dedicam às atividades indicadas no § 4º do artigo 22A [\[7\]](#)) tem-se que o regime diferenciado de tributação — receita ao invés da folha de salários — é obrigatório. Não há opção ao contribuinte. Trata-se de imposição. Logo, o *distinguishing* com relação ao RE 1.187.264 relativo à CPRB parece evidente porque, neste, a *facultatividade* foi elemento decisivo para afastar-se o entendimento adotado no RE 574.706, que sedimentou a posição de que o ICMS, por não constituir receita do contribuinte, não pode compor a base de cálculo de tributos que adotam como critério material justamente o auferimento de receita, como é o caso do PIS e da Cofins.

Adotado o critério da *inversão* antes referido, a conclusão inclina-se no sentido de que o resultado adotado pelo STF poderia ter sido outro, isto é, no sentido da exclusão do ICMS da base da CPRB, relativamente ao período em que o elemento *facultatividade* não esteve presente. Esse aspecto, essencial à resolução do litígio, foi, inclusive, suscitado nos dois embargos de declaração opostos em face do acórdão, de modo que mesmo a questão relativa à exclusão do ICMS da base da CPRB ainda aguarda definição final, ao menos no que respeita ao período em que a exigência era obrigatória.

Em conclusão, não há razão para não acreditar que, com relação ao Funrural das agroindústrias, aplicar-se-á o mesmo entendimento adotado com relação ao PIS/Cofins no que respeita à necessária exclusão do ICMS de sua base de cálculo.

[\[1\]](#) RESP nº 1.624.297, ministro Regina Helena Costa, DJe 10/04/2019.

[\[2\]](#) Dentre outros, Rcl 43736 AGR, ministro Dias Toffoli, DJe 20/05/2021; Rcl 38925 AgR, ministro Celso de Mello, DJe 11/11/2020; e Rcl 36983 AgR, ministro Edson Fachinº

[\[3\]](#) *Precedente judicial como fonte do Direito*. São Paulo, RT, 2004, p. 175.



[4] Dentre outros, RE 1.009.816 AgR, ministro Roberto Barroso, DJe 12/06/2017.

[5] RESP nº 1.774.732, ministro Herman Benjamin, DJe 19/02/2018. Esse tema está afetado para julgamento na 1ª Seção: RESP's ns. 1.767.631, 1.772.470 e 1.772.634.

[6] Já decidiu o Superior Tribunal de Justiça, em regime repetitivo, que a confissão irretratável não impede a rediscussão de aspectos jurídicos da obrigação tributária (RESP nº 1.133.027, ministro Mauro Campbell Marques, DJe 13/10/2010).

[7] *O disposto neste artigo não se aplica às sociedades cooperativas e às agroindústrias de piscicultura, carcinicultura, suinocultura e avicultura.*

Date Created

06/06/2021